

Trabajo Fin de Grado

EL PLAN GENERAL CONTABLE ESPAÑOL.

Spanish general accounting plan.

Autor:

JAIME NAVARRO PORTOLÉS.

Director:

DR. D. CARLOS JAVIER SANZ SANTOLARIA.

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y DEL TRABAJO.

UNIVERSIDAD DE ZARAGOZA.

2019

ÍNDICE.

1. INTRODUCCIÓN.	1
2. ANTECEDENTES.	2
2.1 EL PLAN GENERAL DE 1973.	3
2.2 EL PLAN GENERAL DE 1990.	5
2.3 EL PLAN GENERAL DE 2007.	6
2.4 EL REAL DECRETO 602/2016 DE 2 DE DICIEMBRE.	7
3. EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD.	9
3.1 MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD.	9
3.2 NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN.	13
3.3 CUENTAS ANUALES.	20
3.4 CUADRO DE CUENTAS.	28
3.5 DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES.	29
4. CONCLUSIONES.	29
5. ANEXOS.	31
ANEXO 1.	31
ANEXO 2.	35
ANEXO 3.	37
ANEXO 4.	42
6. BIBLIOGRAFÍA.	45

1. INTRODUCCIÓN.

El objetivo de la contabilidad es registrar los diferentes movimientos que acontecen en la empresa para su posterior análisis y síntesis, de manera que se produzca una información útil para el proceso de toma de decisiones. (Martínez Carrasco, 2010).

La contabilidad refleja la realidad económica de una empresa mediante una serie de procesos y normas estandarizados, la importancia de conocer y manejar esta serie de procesos ha sido el motivo por el cual se ha elegido este tema.

En este trabajo, se trata , en un primer momento, de analizar el avance de la normativa contable en España. Tomando como punto de partida el siglo XVI, destacando los acontecimientos mas importantes que hicieron que la realidad económica, social y contable exigieran un cambio en la legislación. Donde destaca como motor de cambio la incorporación de España a la unión europea y el desarrollo de un mercado globalizado.

Concluye con un análisis de la normativa actual. Analizamos en Plan General Contable español, deteniéndonos en sus puntos mas importantes, como es el marco conceptual y las cuentas anuales.

El trabajo pretende conocer la normativa vigente, analizando como hemos llegado hasta ella para su posterior análisis y comprensión. De esta manera podemos servirnos de la contabilidad para conocer la realidad económica de cualquier empresa.

Para la elaboración del trabajo se ha recurrido a normas jurídicas, manuales de texto y también Internet.

2. ANTECEDENTES.

A lo largo de los años, la normalización contable ha supuesto la creación de lo que ha día de hoy podemos llamar un auténtico derecho contable, vinculado al derecho mercantil, y autónomo de otras ramas del derecho como la fiscal o la financiera. (Martínez Pina, 2008).

En el siglo XVI se aprobaron las Pragmáticas de Cigales y de Madrid en 1549 y 1552. Mediante las cuales se impuso a banqueros y comerciantes la obligación de llevar libros de cuentas (Mayor y Diario) por el método contable de la partida doble. Se estableció en aquel entonces que todos los bancos y cambios públicos tengan cuenta de caja, y aparece así lo que a día de hoy se conoce en contabilidad como el método de “debe y haber”.

Los objetivos de estas primeras medidas de regulación eran darle un valor probatorio a las operaciones llevadas a cabo por los comerciantes, evitar el fraude y tener conocimiento de los intercambios comerciales con el exterior.

En los siglos XVIII y XIX, debido a los cambios sociales y económicos (aparición del crédito y gran expansión del comercio a nivel nacional) las normas contables van a tener como propósito proteger a los acreedores y fundamentalmente, unificar la práctica entre todos los comerciantes. Para que el valor jurídico de dichos documentos sea real e igual en todo el territorio.

Cabe mencionar como textos normativos de referencia las Ordenanzas de Bilbao de 1737 y el Código de Comercio de Napoleón de 1807.

De este modo, en 1829 se aprueba el Código de Comercio, primera disposición de carácter mercantil aplicable con carácter general a todo el territorio. Mediante el cual se obliga a llevar un libro diario, libro mayor y libro de inventarios. Se establece también la contabilidad como un instrumento secreto, que solo podrá ser levantado en caso de sucesión universal, liquidación, quiebra o litigio entre comerciantes.

En el año 1885 se aprueba el vigente Código de Comercio, cuyo objetivo es la llevanza de una contabilidad. Para proteger los intereses de los comerciantes, los socios de las sociedades mercantiles, los trabajadores y acreedores de la empresa y, sobre todo, el interés del Estado. Pero el Código de Comercio no regulaba las cuentas a través de las cuales debían reflejarse las operaciones en los libros o las normas de valoración.

A mitad del siglo XX, finales de los años 50, España entra en el Fondo Monetario Internacional y se aprueba el Plan de Estabilización, con la intención de modernizar y abrir la economía española al mundo. Por esto en

1965 se crea la Comisión General de Planificación contable. En 1971, le Ministerio de Hacienda toma como objetivo la terminación de un Plan General de Contabilidad, que será aprobado en 1973.

2.1 El Plan General de Contabilidad de 1973.

Inspirado en el francés. Gradualmente, el plan se fue imponiendo de forma obligatoria para gran numero de empresas que se acogían a beneficios fiscales y a su vez, voluntariamente, la mayoría de empresas fueron adoptando el cuadro de cuentas y los criterios del Plan General de Contabilidad.

La intención principal de este plan era terminar con la falta de orden y regulación en la elaboración y presentación de la información contable, para facilitar la comparabilidad y facilitar a su vez la tarea tributaria. A continuación se presentan algunos de los objetivos que pretende alcanzar el Plan, extraídos de su propia introducción:

- Establecer una contabilidad moderna, que de como resultado una información veraz, completa y de fácil interpretación destinada a todos los agentes económicos: accionistas, inversores, ahorradores, mundo laboral y el Estado.
- Considerar la contabilidad como un instrumento necesario para la planificación económica, creando una verdadera contabilidad nacional.
- Armonizar la contabilidad nacional con la europea, el mismo Plan apunta que *“en la Comunidad Económica Europea se prepararán normas con la finalidad de establecer condiciones jurídicas equivalentes en la información financiera que habrán de facilitar para conocimiento del publico de las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada de los países comunitarios”*.

El plan estaba dividido en cuatro partes:

- Cuadro de cuentas: las cuentas se integran en diez grupos, los cinco primeros contienen las cuentas del balance, seis y siete hacen referencia a la gestión; el ocho a las cuentas de resultados; el nueve a la contabilidad interna y el cero, a las cuentas de orden y a las cuentas especiales. Cada uno de estos grupos se desarrolla a su vez en subgrupos de dos, tres y hasta cuatro cifras.
- Definiciones y relaciones contables: todos los grupos, a excepción del 9, son objeto de una definición en la que se recogen las notas financieras mas importantes de las operaciones que configuran las cuentas integradas en ellos.
- Cuentas anuales: el Balance, Cuenta de explotación, Cuenta de Resultados Extraordinarios, Cuenta de Resultados de Cartera de Valores, Cuenta de Pérdidas y Ganancias y Cuadro de financiamiento.

- Criterios de valoración: establece la manera correcta de valoración, para evitar la aplicación subjetiva de dichos criterios.

Un año después de aprobar el Plan General Contable, se publica el Plan para Pequeñas y Medianas Empresas, así como adaptaciones para 19 sectores económicos. El objetivo de estos era, por una parte, desarrollar el Plan General, y también incorporar las tendencias normalizadoras europeas.

En el año 1976, se crea el Instituto de Planificación Contable. Cuyos objetivos fundamentales eran formular adaptaciones sectoriales del Plan General Contable, actualizar y difundir la planificación técnica y contable, y la realización de actividades internacionales (por ejemplo la Comisión Hispano-Francesa).

En 1978 se inicia el proceso de normalización europea, con la aparición de la primera regulación sobre la formulación de cuentas anuales a nivel comunitario mediante la Directiva 78/660 CEE relativa a cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (Cuarta Directiva). En esta directiva se prevé también la necesidad de que las cuentas anuales sean controladas por personas con una cualificación específica en la materia.

En 1979, se crea la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), ya que se hacían necesarios principios contables que permitieran la comparación con empresas de países de nuestro entorno, muchos de estos principios se integrarían posteriormente en el PGC de 1990.

En el año 1985 se firma el acta de adhesión de España a las Comunidades Europeas (entrada en vigor 1 de enero de 1986). Como consecuencia la normalización contable a partir de este momento es objeto de un crecimiento considerable, ya que tiene que adaptar el ordenamiento jurídico interno a la normativa comunitaria.

En 1988 se aprueba la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoria de Cuentas, por la cual se crea en España el Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC). Debido a esto, el Instituto de Planificación Contable, pasará ahora a ocupar la Subdirección de Normalización y técnica Contable del ICAC.

En 1989 se aprueba la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas comunitarias en materia de sociedades. Con esta Ley se modifica el Código de Comercio de 1985 así como las leyes de Sociedades Anónimas y Sociedades de Responsabilidad Limitada. Se integra por primera vez en España un auténtico derecho contable, ya que los principios contables se

incorporan a una norma con rango de ley, autónoma y separada de otras normas. También introduce en el Código de Comercio la figura de imagen fiel como máxima de la aplicación de los principios contables.

2.2 El Plan General Contable de 1990.

El 20 de diciembre de 1990 se aprueba el Plan General de Contabilidad, revisado y elaborado por el Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, se publica en el Boletín Oficial del Estado el 27 de diciembre de 1990.

Debido al desarrollo de la nueva legislación que se incorpora con la Ley 19/1989, de 25 de julio. Las diferencias con el anterior Plan General de Contabilidad de 1973 procuran ser las menos posibles. Introduce los cambios necesarios para integrar la Cuarta Directiva de 1978, manteniendo la estructura del Plan de 1973, pero incorporando los principios contables en la primera parte, con especial importancia del principio de prudencia subordinado al de la imagen fiel. También pretende adaptarse al momento económico y cubrir los vacíos que había en el PGC de 1973.

Estructura del Plan General de Contabilidad:

1. Principios contables: desarrollados en el artículo 38 del Código de Comercio.
2. Cuadro de cuentas: misma clasificación decimal que en el Plan de 1973, pero con algunas variaciones; se suprime el grupo 8 (cuentas de resultados) que pasa al grupo 1. El grupo 0 (cuentas de orden y especiales) no se incluye en este Plan, y su información se incluirá en la memoria.
3. Definiciones y relaciones contables: se definen los grupos y subgrupos de manera detallada, para facilitar la solución de problemas que puedan darse a la hora de contabilizar operaciones que no aparecen reflejadas expresamente.
4. Cuentas anuales: documentos que recogen la información financiera, dirigida a dar conocimiento de la realidad económica. Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria.
5. Normas de valoración: establecidas en el Código de Comercio y en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, inspiradas en el principio de prudencia.

A lo largo de esta década se da un gran avance en la normalización contable, adaptaciones del Plan General Contable a sectores específicos fruto de las adaptaciones realizadas por el ICAC. También se aprueban las Normas para la Formulación de las cuentas consolidadas de 1991.

En 1995 se inicia un proceso de armonización internacional, ya no solo europea. Se pretende con esto que la información financiera de las empresas sea comparable a nivel mundial, la *International Organisation of Securities Commission* (IOSCO) encarga al *International Accounting Standards Board* (IASB) elaborar un conjunto de normas contables que sean aceptadas por todos los mercados internacionales. Por consiguiente, en el año 1998 se publican Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), que son las actuales Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Tras esta tendencia a la internacionalización contable, desde Europa se modifican las directivas contables para incorporar el criterio de valor razonable, y que converjan con las NIIF (Directiva 2001/65 ce del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de septiembre de 2001). Se aprueba y publica el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de julio de 2002 relativo a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad, que prevé la aplicación de las NIIF adoptadas por la UE.

Desde España, mediante una Orden del Ministerio de Economía de 16 de marzo de 2001, se constituye una Comisión de Expertos para elaborar un informe sobre la situación actual de la contabilidad española y líneas básicas para abordar su reforma en el caso de que dicha reforma sea necesaria.

Partiendo de este informe, se procede a seguir las actuaciones pertinentes, destacando la modificación del Código de Comercio mediante la Ley 62/2003 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Se introduce así el criterio de valor razonable para determinados instrumentos financieros, como ordenan las directivas comunitarias. También incorpora las Normas Internacionales de Información Financiera, que pasaran a ser de aplicación a partir del 1 de enero de 2005 en la elaboración de las cuentas anuales consolidadas de grupos en los que alguna de las sociedades haya emitido valores que estén admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado Miembro de la Unión Europea.

A los grupos que no coticen se les da la opción de aplicar las normas internacionales o la normativa española.

2.3. El Plan General Contable de 2007.

La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, concluye con proceso de adaptación de la normativa contable española a las Normas Internacionales de Información Financiera. Esta ley modifica el Código de Comercio, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

Como cambios mas importantes que se pueden destacar de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea:

- El estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivos pasan a formar parte de los documentos que integran las cuentas anuales.
- Se definen los elementos patrimoniales incluidos en las cuentas anuales. Con especial mención a la diferencia que existe entre el pasivo y el patrimonio neto.
- El principio de prudencia ya no tiene ese carácter preferente respecto a los otros principios que tenia el la anterior Ley.
- Aparece el criterio de valor razonable en la valoración de determinados instrumentos financieros y de otros elementos patrimoniales que determinen que solo podrán ser valorados mediante este método, de acuerdo con las normas comunitarias.
- El fondo de comercio desde este momento se someterá a un test anual de deterioro, anteriormente se amortizaba.
- Se modifican los artículos 42 y siguientes.

Al Modificarse el Código de Comercio y la Ley de Sociedades Anónimas se ven modificados sus desarrollos reglamentarios, es decir, el Plan General de Contabilidad, las Normas de Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, las Adaptaciones sectoriales del Plan General Contable y las Resoluciones del ICAC.

El Plan General del 2007 es aprobado por el RD 1514/2007, entra en vigor el 1 de enero de 2008 y será de aplicación obligatoria para los ejercicios que comiencen a partir de esa fecha. Fruto de la reforma mercantil desarrollada en la Ley 16/2007 en el proceso de adaptación de la legislación mercantil en materia contable, para su armonización internacional con base en la normativa comunitaria.

De esta manera, mantiene todos los aspectos que no tienen que sufrir cambios, pero se cambia el orden de sus contenidos. Las tres primeras partes son las de aplicación obligatoria, y las dos últimas cuentan con mayor contenido de aplicación voluntaria.

2.4. El Real Decreto 602/2016 de 2 de diciembre.

La siguiente modificación que efectuará el Plan General Contable esta motivado por el Real Decreto 602/2016 de 2 de diciembre por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real

Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre. Según la disposición final quinta, entrará en vigor para los ejercicios que se inicien en el año 2016, en los términos establecidos por la disposición adicional segunda.

Cambios que introduce este Real Decreto:

- Simplificación de las obligaciones contables a pequeñas empresas (mediante la modificación de los apartados 1 y 2 del artículo 2): ampliación de los límites para acogerse al PGC-Pymes, que alcanza ahora a todas las empresas que durante dos ejercicios consecutivos reúnan dos de las siguientes condiciones:
 - Que el total de las partidas de activos no supere los cuatro millones de euros.
 - Que el importe neto de facturación de negocios no supere los ocho millones de euros.
 - Numero medio de empleados no superior a 50.

También se suspende la obligatoriedad de presentar el estado de cambios en el patrimonio neto, que pasa a tener un carácter voluntario. De este modo, las cuentas anuales obligatorias de las pequeñas y medianas empresas son el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria. En cuanto a la memoria, se suprimen los puntos 3. Aplicación del resultado 10. Ingresos y gastos y 11. Subvenciones, donaciones y legados. Respecto a los puntos 5, 6, 7 y 8, se simplifica la información sobre activos financieros, pasivos financieros, fondos propios y situación fiscal.

- Criterios de registro y valoración: se incorporan modificaciones referentes a los activos intangibles de vida útil indefinida y al fondo de comercio.
- Revisión de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas sobre supuestos de dispensa y exclusión de la obligación de consolidar, el tratamiento del fondo de comercio de consolidación y algunas mejoras técnicas.
- Se modifican las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos, así como su plan de actuación. Para que puedan adaptar el PGC-Pymes y con ello sus cambios en materia de inmovilizado intangible.

- Los títulos habilitantes de la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado no serán objeto de amortización, se analizará entonces su deterioro anualmente.

3. EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD.

Según el Real Decreto 1524/2007, de 16 de noviembre, *el Plan General de Contabilidad constituye el desarrollo reglamentario en materia de cuentas anuales individuales de la legislación mercantil, que ha sido objeto de una profunda modificación, fruto de la estrategia diseñada por la Unión Europea en materia de información financiera.*

Las modificaciones que se han ido dando han sido tratadas anteriormente, ahora analizaremos propiamente el contenido del Plan.

El Plan General de Contabilidad se divide en 5 partes, las 3 primeras de aplicación obligatoria (marco conceptual de la contabilidad, normas de registro y valoración y cuentas anuales), las 2 últimas de aplicación voluntaria y mas amplia (cuadro de cuentas y definiciones y relaciones contables).

3.1 Marco conceptual de la contabilidad

El marco conceptual de la contabilidad se define en el propio plan como *el conjunto de principios y conceptos básicos cuyo cumplimiento conduce en un proceso lógico deductivo al reconocimiento y valoración de los elementos de las cuentas anuales.*

La incorporación de este marco conceptual en el Plan tiene el objetivo de otorgarle la categoría de norma jurídica para garantizar el rigor y la coherencia en la elaboración de las normas de registro y valoración.

- Cuentas anuales. Imagen fiel.

Las cuentas anuales de una empresa están formadas por el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, la memoria, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo. Siendo estos dos últimos de carácter voluntario para las empresas que puedan formular balance y memoria abreviados.

Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, siendo claras y útiles para los usuarios. Deben reflejar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

- Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales.

La información que incluyen las cuentas anuales tiene que ser relevante (útil para la toma de decisiones), fiable (libre de errores y sesgos), íntegra (se incluye toda información que se presupone puede influir en la toma de decisiones), comparable y clara.

- Principios contables.

La contabilidad, el registro y la valoración de todo lo que conforman las cuentas anuales de la empresa, se realizara bajo el cumplimiento de los principios contables. Estos son:

- Empresa en funcionamiento: se supone, salvo prueba en contrario que la empresa continuará en un futuro previsible. Esto quiere decir que los principios y criterios contables aplicados no tienen como objetivo determinar el valor de la empresa a efectos de transmisión o liquidación.
- Devengo: transacciones y hechos económicos han de ser registrados en el momento que ocurren, imputándose estos al ejercicio al cual se refieren las cuentas anuales. Independientemente de cuando se realice su pago o su cobro.
- Uniformidad: una vez se adopta un criterio dentro de las posibilidades que ofrece el Plan, deberá de mantenerse. En caso de que los supuestos que motivaron su elección se vean alterados, podrá modificarse el criterio adoptado y este cambio tendrá que constar y estar motivado cuantitativa y cualitativamente en la memoria.
- Prudencia: se tienen que tener en cuenta situaciones de incertidumbre o riesgos que afecten al resultado final del ejercicio, para que esto no afecte a la imagen fiel de la empresa.
- No compensación: no se pueden compensar las partidas de activo, pasivo, ingresos y gastos (salvo que una norma disponga expresamente lo contrario).
- Importancia relativa: se da cierta flexibilidad a la hora de aplicar los principios contables, siempre que no se vea alterado el principio de imagen fiel, que debe prevalecer siempre.

- Elementos de las cuantas anuales.

Los elementos que se registran en el balance son:

- Activos: bienes, derechos y recursos controlados por la empresa de los que se espera un futuro beneficio.
- Pasivos: obligaciones que tiene la empresa, contraídas con anterioridad. Para su extinción la empresa se desprenderá de recursos que puedan producir beneficios.
- Patrimonio neto: es la parte residual de los activos de la empresa, deducidos los pasivos. Incluyendo las aportaciones de los socios y los resultados acumulados.

Los elementos que se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias o estado de cambios en el patrimonio neto son los siguientes:

- Ingresos: entradas o aumentos en el valor de los activos o disminución de los pasivos, siempre que no se trate de aportaciones directas de los socios.
- Gastos: disminuciones en el valor del activo o aumento del valor del pasivo, siempre que no se trate de una distribución entre los socios.
- Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales.

El criterio de registro o reconocimiento contable es el proceso por el cual los elementos se incorporan a la cuenta anual que corresponda (balance, cuenta de pérdidas y ganancias o estado de cambios en el patrimonio neto), según sea su naturaleza y lo dispuesto en las normas.

- Criterios de valoración.

Proceso mediante el cual se le da un valor monetario a los elementos que van a aparecer en las cuentas anuales. Existen diferentes criterios de valoración:

- Coste histórico: el coste de adquisición o de producción.

- Valor razonable: importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, estando ambas partes en condiciones normales. Quedando excluido por ejemplo la transacción forzada, urgente o resultado de liquidación involuntaria. Se toma como referencia el valor de mercado.
- Valor neto realizable: el importe que se puede obtener de un activo por su venta en el mercado, sin tener en cuenta los costes necesarios para llevar a cabo la venta o la producción de dicho activo.
- Valor actual: es el importe de los flujos de efectivo a recibir o pagar, según se trate de un activo o de un pasivo. Actualizados al tipo de descuento adecuado.
- Valor en uso: es el valor actual de los activos y o unidades generadoras de efectivo, mediante su utilización en el curso normal del negocio. Teniendo en cuenta su valor actual, y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgos.
- Coste de venta: los costes que se atribuyen a la venta de un activo, en los que se incurre por la venta de este. Los gastos financieros y los impuestos sobre beneficios no se consideran costes de venta. Los gastos legales y las comisiones de venta, sí.
- Coste amortizado: es el valor actual de los flujos de activo pendientes, descontados al tipo de interés efectivo.
- Costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero: son los costes que se atribuyen a la compra, emisión o enajenación. Incluyendo comisiones y honorarios.
- Valor contable o el libros: importe neto por el cual el pasivo aparece en los libros de cuentas, deducida su amortización.
- Valor residual: valor por el cual la empresa cree que podría deshacerse del activo tras deducir los costes de venta, al final de su vida útil. La vida útil es el periodo que se espera utilizar el activo, así como el tiempo mediante el cual se produce la amortización.
- Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.
- Código de Comercio y legislación mercantil.
- Plan General de Contabilidad teniendo en cuenta sus adaptaciones territoriales.
- Las normas de desarrollo establecidas por el ICAC y legislación española aplicable.

3.2. Normas de registro y valoración.

Las normas de registro y valoración se encargan de desarrollar los principios contables y disposiciones que aparecen en la primera parte *Marco conceptual de la contabilidad*. Son de aplicación obligatoria.

- Inmovilizado material.

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, en su documento numero 2 de la serie *Principios contables* dice: *El inmovilizado material está constituido por elementos patrimoniales tangibles, muebles o inmuebles. Se trata, por tanto, de bienes que se utilizan en la actividad permanente y productiva de la empresa, tienen por lo general una vida útil predeterminada, que trasciende la duración de un ejercicio económico, condicionada por el desgaste y la evolución tecnológica y que no están destinados a la venta.*

- Valoración inicial: será su coste, que bien puede ser el valor de adquisición o el coste de producción. Solo los impuestos indirectos no recuperables de la Hacienda Pública se incluirán en el precio de adquisición. También la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro de otras asociadas al mismo activo (costes de rehabilitación). Los inmovilizados que necesiten mas de un año para poder usarse se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado.
- Precio de adquisición: se compone del importe facturado por el vendedor, así como los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en funcionamiento (transporte, seguros o instalación entre otros).
- Coste de producción: precio de adquisición de las materias primas y todo coste directamente imputable a dichos bienes.
- Permutas: cuando un elemento del inmovilizado material se recibe a cambio de la entrega de activos no monetarios. Pueden tener carácter comercial o no.
- Aportaciones de capital no dinerarias: se valoran por el valor razonable del bien en el momento de su aportación.

- Valoración posterior: el inmovilizado material se valoran por su precio de adquisición o coste de producción (menos amortización acumulada o correcciones por deterioro).
- Amortización: se realizan de forma sistemática según la vida útil de los bienes y su valor residual.
- Deterioro de valor: se producirá una pérdida por deterioro del valor cuando su valor contable supere a su importe recuperable.
- Baja: el inmovilizado material se dará de baja en el momento de su enajenación o cuando ya no se espere ningún rendimiento económico de él.
- Inversiones inmobiliarias.

Se aplicarán los mismos criterios que se utilizan para el inmovilizado material. Las características que tienen que cumplir estos inmuebles para ser considerados inversiones inmobiliarias son: ser un activo no corriente de naturaleza inmobiliaria, mantenerse para generar rentas y no para la producción o suministro de bienes y servicios, y que la venta de estos inmuebles no forme parte del curso ordinario de sus operaciones.

- Inmovilizado intangible.

Mismos criterios que los que se aplican para el inmovilizado material, pero con algunas excepciones. El inmovilizado intangible debe cumplir el criterio de identificabilidad, para esto tiene que cumplir alguno de estos dos requisitos: ser susceptible de ser separado y vendido de la empresa, o surja de derechos legales o contractuales.

Tienen una vida útil definida, por lo que también se amortizan (10 años cuando su vida útil no se pueda estimar de manera fiable). El deterioro se analizará anualmente.

- Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar.

Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario un derecho sobre un activo a cambio de una retribución económica. Según las circunstancias en las que se encuentren ambas partes, podemos hablar de: arrendamiento financiero, arrendamiento operativo, venta con arrendamiento financiero posterior y arrendamientos de terrenos y edificios.

- Instrumentos financieros.

Se trata de contratos que dan lugar a un activo financiero en una empresa y a un pasivo o instrumento de patrimonio en otra, simultáneamente.

- Existencias.

Se trata de activos en posesión de la empresa y que son parte del proceso de transformación, incorporación, producción o venta. Se valoran según su coste de adquisición o producción, teniendo en cuenta el precio de las materias primas, los costes directos del producto y los costes indirectos.

- Moneda extranjera.

Una transacción en moneda extranjera es aquella cuyo importe se liquida en una moneda distinta a la funcional (la que opera en el entorno económico principal de la propia empresa). Los elementos patrimoniales se diferencian en:

- Partidas monetarias: efectivo, activos y pasivos que se vayan a pagar con una determinada cantidad de dinero.
- Partidas no monetarias: activos y pasivos que no se consideran partidas monetarias, que se vayan a recibir o pagar con una cantidad no determinada o determinable de unidades monetarias.

Al cierre del ejercicio se valorarán aplicando el tipo de cambio de cierre, las diferencias de cambio (positivas o negativas) se anotarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

- Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos indirectos.

El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, también de los servicios que sean objeto de las operaciones grabadas por el impuesto. El IVA repercutido no formará parte del ingreso derivado de las operaciones gravadas por dicho impuesto.

Las reglas sobre el IVA soportado no deducibles serán aplicables al IGIC.

- Impuesto sobre beneficios.

El impuesto corriente es la cantidad que la empresa satisface por las liquidaciones fiscales del impuesto sobre el beneficio relativas a un ejercicio. El impuesto corriente se reconocerá como un pasivo, cuando esté pendiente de pago.

Las diferencias temporarias se producen por diferente valoración contable y fiscal. La valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento del patrimonio, es el importe atribuido a ese elemento según la legislación fiscal. Cabe la posibilidad de que algún elemento tenga alguna base fiscal, pero sin embargo carezca de valor contable (no aparece en el balance). Las diferencias temporarias se producen :

- Existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos.
- Ingresos y gastos registrados en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible.
- En una combinación de negocios, cuando el valor contable y el fiscal no son iguales. Ocurre lo mismo cuando esto no proceda de una combinación de negocios

Las diferencias temporarias se clasifican en:

- Imponibles: mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver, normalmente a medida que se recuperan los activos o se liquidan los pasivos de las cuales se derivan.
- Deducibles: menos cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver, por recuperación de los activos o liquidación de los pasivos de los que se derivan.
- Ingresos por ventas y prestación de servicios.

Estos ingresos se valoran por el valor de la contrapartida recibida derivada de la venta o prestación de servicios. Los impuestos que la empresa repercute a terceros (IVA) no forma parte de los ingresos.

La empresa transfiere al comprador los riesgos y los beneficios, ya no controla ni gestiona los bienes vendidos. La valoración de los ingresos ha de ser sencilla, así como la valoración de sus costes.

- Provisiones y contingencias.

Se reconocerán como provisiones, los pasivos cuyo importe o fecha de cancelación resulten indeterminados. Las provisiones pueden estar determinadas por una disposición legal, contractual o por obligación implícita o tácita.

- Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal.

Prestaciones posteriores al empleo, que suponen una compensación económica a satisfacer con carácter diferido respecto al momento en el que se presta el servicio. Las contribuciones a realizar por retribuciones de aportación definida generan un pasivo por retribuciones a largo plazo al personal cuando, al cierre del ejercicio, figuren contribuciones devengadas no satisfechas. De otra parte, las que no tengan carácter de aportación definida, se considerarán de prestación definida, donde el importe a reconocer será la diferencia entre el valor actual de las retribuciones comprometidas y el valor razonable de los eventuales activos afectados a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones.

- Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.

Se da esta situación cuando a cambio de recibir bienes o servicios, se liquiden por parte de la empresa con instrumentos de patrimonio propios, como pueden ser acciones o derechos sobre revalorización de las mismas. Se reconocerá contablemente como activo, gasto, incremento en el patrimonio o pasivo atendiendo a su naturaleza.

- Subvenciones, donaciones y legados recibidos.

Se contabilizan como ingresos al patrimonio neto. Si tienen carácter reintegrable se contabilizaran como pasivo hasta que pierdan esta condición.

Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar un déficit, se contabilizarán como ingresos al ejercicio del año en el que se concedan, salvo que el objetivo sea financiar déficit de años futuros.

- Combinaciones de negocios.

Cuando las empresas tienen que contabilizar las combinaciones de negocios en los cuales participen. Hay que tener en cuenta el significado de negocio y control. La noción de negocio es importante para entender la esencia de forma.

Para cada transacción que la empresa realice, deberá determinar si se trata de una combinación de negocios, o no. las combinaciones de negocios pueden darse por:

- Fusión o escisión de varias empresas.
- Adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa.
- Adquisición de las acciones o participaciones en el capital de una empresa, incluyendo las no dinerarias.
- Cualquier operación cuyo resultado sea que la empresa adquiera el control sobre otra sin realizar una inversión.

La empresa adquirente tiene que contabilizar lo sucedido mediante el método de adquisición. Identificar la empresa adquirente, determinar la fecha de adquisición, cuantificar el coste de la combinación de negocios, valorar los activos y pasivos asumidos y determinar el importe del fondo de comercio.

- Negocios conjuntos.

Actividad económica controlada por mas de una persona jurídica de manera estatutaria o contractual. A las partes se les denomina partícipes. Podemos encontrar:

- Negocios conjuntos que no se manifiestan a través de la constitución de una empresa ni el establecimiento de una estructura financiera independiente de los partícipes (uniones temporales de empresas o comunidades de bienes).
- Negocios conjuntos que se manifiestan a través de la constitución de una persona jurídica independiente o empresas controladas de forma conjunta.

Cada partícipe en este último caso registrará en su balance la parte proporcional que le corresponda, lo mismo sucede con la cuenta de pérdidas y ganancias.

- Operaciones entre empresas del grupo.

Se da esta situación cuando una empresa ostenta de manera directa o indirecta el control de otras. Dominada y dominante, se tiene que dar alguna de estas situaciones:

- Dominante posee la mayoría de derechos de voto de la dominada.
- Dominante puede destituir la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la dominada.
- Dominante puede mediante acuerdos con terceros disponer de la mayoría de los derechos de voto.
- Dominante ha designado con sus votos a la mayoría de miembros del órgano de administración en el momento de formulación de las cuentas anuales en los dos ejercicios anteriores al presente.

Las operaciones del grupo se contabilizan de acuerdo con las normas generales. Los elementos de la transacción se valoran en el momento inicial y por su valor razonable. En caso de que el precio acordado en la transacción difiera de su valor razonable, la diferencia tiene que ser registrada atendiendo a la realidad económica de la operación.

- Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.

Cuando se da un cambio de criterio contable (cumpliendo el criterio de uniformidad), se aplicará de forma retroactiva desde el ejercicio más antiguo. Se tiene que calcular entonces el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos. Esta variación se imputará al patrimonio neto.

Cuando se produzcan errores contables en el ejercicio contable corriente, tienen que ser subsanados previamente a la elaboración de las cuentas anuales. Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o de subsanación de ejercicios anteriores, se reflejarán dichos cambios en la memoria.

Se entiende como errores *las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.*

- Hechos posteriores al cierre del ejercicio.

Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio ,tienen que ser tenidos en cuenta para elaborar las cuentas anuales. Según su naturaleza, motivarán un ajuste en alguna de las cuentas, una reseña en la memoria, o ambas cosas.

En la formulación de las cuentas anuales debe tenerse siempre presente el principio de empresa en funcionamiento. Pero si hay intención de liquidar la empresa, las cuentas anuales no se formularán en base a este principio de empresa en funcionamiento.

3.3. Cuentas anuales.

Las cuentas anuales tienen el objetivo de permitir el conocimiento de la realidad económica y financiera de una empresa, tienen que estar redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel de la empresa para ayudar en el proceso de toma de decisiones a todos los usuarios.

- Documentos que integran las cuentas anuales.

Las cuentas anuales las conforman los siguientes documentos:

- Balance.
- Cuenta de pérdidas y ganancias.

- Estado de cambios en el patrimonio neto.
- Estado de flujos de efectivo.
- Memoria.

Todos ellos forman una unidad y deben ser redactados en cumplimiento del Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y el Plan General de Contabilidad. Mostrando la imagen fiel de la empresa. Cuando una empresa pueda, por sus características) formular el balance y la memoria abreviados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo tendrán carácter voluntario.

- Formulación de cuentas anuales.

Las cuenta anuales se realizan una vez al año, salvo algunas excepciones (constitución, modificación de la fecha de cierre del ejercicio social o disolución). En el plazo de tres meses desde el cierre del ejercicio. Deberán de ser firmadas por el empresario y todos los socios o administradores de la sociedad. Los valores que aparecen en las cuentas se expresaran en euros.

- Estructura de las cuentas anuales.

Las cuentas anuales de sociedades anónimas, de responsabilidad limitada, sociedades en comandita por acciones y cooperativas tienen que adaptarse al modelo normal. Así como las sociedades colectivas y comanditarias cuando a la fecha del cierre del ejercicio todos los socios colectivos sean sociedades (españolas o no).

Las empresas que apliquen el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas se adaptaran a las características de dicho modelo. El contenido de la memoria se limita a dar una información mínima.

- Cuentas anuales abreviadas.

Para que una empresa pueda hacer el balance y la memoria abreviados tienen que darse dos de las siguientes circunstancias:

- El activo no supere los cuatro millones de euros.
- Cifra anual de negocios inferiores a ocho millones de euros.
- Numero de empleados no supere los cincuenta.

Para que una empresa pueda realizar la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada tienen que darse dos de las siguientes circunstancias:

- Activo no puede superar los once millones cuatrocientos mil euros.
- Importe neto de cifra de negocio no supere veintidós millones ochocientos mil euros.
- Numero medio de empleados no superior a 250.

Las empresas que estén constituidas bajo una forma societaria diferente a las nombradas en la norma anterior y los empresarios individuales, formularán como mínimo las cuentas anuales abreviadas.

Las entidades de interés público no podrán hacer las cuentas anuales abreviadas.

Cuando la memoria abreviada (modelos abreviados), no sea suficiente para mostrar la imagen fiel, la empresa tendrá que dar la información que proceda para que dicho principio se cumpla.

- Normas comunes al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.

Sin perjuicio de lo dispuesto en las normas particulares, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- En cada partida deberán figurar las cifras del ejercicio que se cierra y el anterior.
- No figuraran partidas sin importe alguno.
- No se puede cambiar la estructura de los ejercicios. Solo en caso de excepción y deberá estar motivado en la memoria.
- Se pueden añadir nuevas partidas si su contenido no esta ya contenido en las anteriores.
- La subdivisión mas detallada de partidas está permitido.
- Las partidas pueden contener referencias cruzadas a la memoria.

- Créditos y deudas con empresas del grupo y asociadas aparecerán en las partidas correspondientes, separadas de las que no correspondan a empresas del grupo o asociadas.
- Cuando la empresa participe en negocios conjuntos sin personalidad jurídica tiene que hacerlo constar en la información. Integrando en cada partida de los modelos de los distintos estados financieros las cantidades correspondientes.
- Cuentas anuales resultantes de una adquisición inversa, se elaboraran por la empresa adquirida. El capital social es el correspondiente a la empresa que ha sido adquirida.

BALANCE. (VER ANEXO 1)

Integrado por: activo, pasivo y patrimonio neto

- Activo corriente: activos que la empresa espera vender, consumir o realizar en el transcurso del ejercicio. También se incluyen aquí los activos financieros clasificados como mantenidos para negociar (excepto si el periodo de liquidación va a ser superior a un año), el efectivo y otros activos líquidos equivalentes. Siempre que su utilización no supere el año siguiente a la fecha del cierre del ejercicio. Las partidas que forman el activo corriente son las siguientes:
 - Activos no corrientes mantenidos para la venta.
 - Existencias.
 - Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar.
 - Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo.
 - Inversiones financieras a corto plazo.
 - Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.
 - Periodificaciones
- Activo no corriente: los demás elementos del activo que no se clasifiquen como corrientes, serán activo no corriente.
 - Inmovilizado intangible.
 - Inmovilizado material.
 - Inversiones inmobiliarias.
 - Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo.
 - Inversiones financieras a largo plazo.

- Activos por impuesto diferido.

- Pasivo corriente: las obligaciones con fecha de vencimiento en plazo máximo de un año desde el cierre. En el balance figuran los siguientes:
 - Provisiones a corto plazo.
 - Deudas a corto plazo.
 - Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo.
 - Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.
 - Periodificaciones.

- Pasivo no corriente: pasivos que no son considerados pasivos corrientes.
 - Provisiones a largo plazo.
 - Deudas a largo plazo.
 - Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo.
 - Pasivos por impuesto diferido.

- Patrimonio neto: puede definirse como la diferencia entre el activo y el pasivo.
 - Capital.
 - Prima de emisión.
 - Aportaciones de los socios.
 - Reservas.
 - Resultados no asignados.
 - Reservas de capital.
 - Ajustes por cambios de valor.
 - Subvenciones, donaciones y legados recibidos.

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS. (VER ANEXO 2)

La cuenta de pérdidas y ganancias es la encargada de reflejar el resultado del ejercicio, es decir, el resultado total de los ingresos y los gastos de la empresa. De esta manera, cuando los ingresos hayan sido mayores que los gastos, la empresa habrá obtenido beneficios.

La cuenta de pérdidas y ganancias nos da tres resultados:

- Resultado de explotación de las actividades habituales de la empresa.
- Resultados financieros que provienen de operaciones de inversión y financiación de la empresa.
- Resultados extraordinarios que provienen de actividades de la empresa que nada tienen que ver con la actividad habitual.

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO. (VER ANEXO 3)

El estado de cambios en el patrimonio neto esta formado por dos partes.

- Estado de ingresos y cambios reconocidos: recoge los cambios que se derivan del resultado del ejercicio de la cuenta de perdidas y ganancias, los ingresos y los gastos que se imputen directamente al patrimonio neto de la empresa (según normas de registro y valoración) y las transferencias realizadas a la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Estado total de cambios en el patrimonio neto: saldo total de los ingresos y gastos reconocidos, variaciones originadas por operaciones con los socios o propietarios de la empresa, ajustes debidos a cambios en el criterio contable.

La primera parte, *Estado de ingresos y cambios reconocidos*, trata de explicar las variaciones del patrimonio neto como consecuencia de los ingresos y gastos habidos durante el ejercicio, ya bien hayan sido imputados directamente a la cuenta de perdidas y ganancias o al patrimonio neto.

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO. (VER ANEXO 4)

Su función es informar sobre cómo están siendo utilizados los activos monetarios representativos de efectivo. Estos son la tesorería, depósitos bancarios e instrumentos financieros convertibles a efectivo.

Clasifica los movimientos por actividades e indica la variación neta durante el ejercicio. Así da a conocer el impacto que tienen las operaciones sobre el efectivo de la empresa, conociendo el origen y el destino de los flujos de efectivos generados.

MEMORIA.

La memoria completa, amplia y comenta toda la información que contienen las cuentas anuales. Debe tener un contenido mínimo, así como añadir cualquier información que se considere necesaria para la comprensión y el reflejo de la imagen fiel de la empresa. El contenido de la memoria es el siguiente:

- Actividad de la empresa.
- Bases de presentación de las cuentas anuales.
- Aplicación de resultados.
- Normas de registro y valoración.
- Inmovilizado material.
- Inversiones inmobiliarias.
- Inmovilizado intangible.
- Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar.
- Instrumentos financieros.
- Existencias.
- Moneda extranjera.
- Situación fiscal.
- Ingresos y gastos.
- Provisiones y contingencias.
- Información sobre medio ambiente.
- Retribuciones a largo plazo al personal.
- Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.
- Subvenciones, donaciones y legados.
- Combinaciones de negocios.
- Negocios conjuntos.
- Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas.

- Hechos posteriores al cierre.
- Operaciones con partes vinculadas.
- Otra información.
- Información segmentada.

La memoria abreviada tiene los siguientes apartados:

- Actividad de la empresa.
- Bases de presentación de las cuentas.
- Aplicación de resultados.
- Normas de registro y valoración.
- Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias.
- Inversiones financieras.
- Deudas.
- Fondos propios.
- Situación fiscal.
- Ingresos y gastos.
- Subvenciones, donaciones y legados.
- Operaciones con partes vinculadas.
- Otra información.

Cualquier información que sea necesaria para el conocimiento de la situación de la empresa, aunque no este incluida como tal en los modelos descritos anteriormente, deberá ser incluida para cumplir el objetivo de la memoria (reflejar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa).

La información cuantitativa de la memoria hará referencia al ejercicio que correspondan las cuentas anuales y al anterior. Salvo disposición expresa de lo contrario.

3.4. Cuadro de cuentas.

El cuadro de cuentas es un listado donde encontramos todos los elementos y directrices necesarios para realizar las operaciones contables que debe realizar la empresa correctamente a la hora de elaborar las cuentas anuales (elementos que forman el activo, pasivo, patrimonio neto, los ingresos y los gastos).

Los elementos contables aparecen agrupados en nueve grupos, los cinco primeros hacen referencia a los elementos del activo y del pasivo. El grupo seis las compras y gastos, el siete a las ventas e ingresos y, los dos últimos, los gastos e ingresos que afectan al patrimonio neto.

- Grupo 1. Financiación Básica: recursos propios y la financiación ajena a largo plazo. Destinados a financiar el activo fijo y parte del activo circulante.
- Grupo 2. Activo no Corriente: elementos que van destinados a servir de forma duradera a la actividad de la empresa.
- Grupo 3. Existencias: las mercaderías y materias primas, la producción en curso, productos terminados, residuos y otros aprovisionamientos.
- Grupo 4. Acreedores y Deudores por operaciones comerciales: derechos de cobro y obligaciones de pago.
- Grupo 5. Cuentas financieras: comprende las deudas y créditos con vencimiento no superior al año y la tesorería.
- Grupo 6. Cuentas de Compras y Gastos: cuentas de gastos de explotación, costes financieros y extraordinarios.
- Grupo 7. Cuentas de Ventas e Ingresos: todas las cuentas de ventas y prestación de servicios y los ingresos de carácter financiero y extraordinario.
- Grupo 8. Gastos Imputados al Patrimonio Neto: los hechos económicos, que provoquen una disminución del valor del Patrimonio Neto.
- Grupo 9. Ingresos Imputados al Patrimonio Neto: los hechos económicos, que causen un aumento del valor del patrimonio neto.

El cuadro de cuentas no es de aplicación obligatoria para las empresas, ya que pueden estas pueden tener el suyo propio usar otro modelo diferente que se ajuste mejor a sus necesidades.

3.5. Definiciones y relaciones contables.

Encontramos las definiciones y relaciones contables en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, aquí, los grupos, subgrupos y cuentas son definidos y se establecen las relaciones contables que se pueden dar entre ellos. Tienen utilidad para aclarar posibles dudas que surjan por el uso, a veces, de un lenguaje técnico, también facilitar la resolución de problemas que se puedan dar.

Principalmente, las relaciones contables se encargan de describir los motivos mas comunes por los que se lleva a cabo el cargo o abono de las cuentas de tres cifras.

Las definiciones y relaciones contables no son de aplicación obligatoria para las empresas, pero si que el propio Plan General de Contabilidad aconseja su uso.

4. CONCLUSIONES.

En primer lugar, la revisión histórica en cuanto a la evolución de la normativa contable en España me ha parecido muy interesante, sobre todo a la hora de evaluar como se ha tenido que ir adaptando a los cambios sociales y económicos. Teniendo como principales causantes de estos cambios, y a la vez siendo dos grandes desafíos, el imparable proceso de globalización y la unión de España a la Unión Europea. La tarea de armonización comunitaria e internacional que lleva detrás la contabilidad, especialmente desde el año 1985 (se firma el acta de adhesión de España a las Comunidades Europeas) está llena de cambios, adaptaciones y modificaciones, que si bien han hecho un poco tediosa la labor de búsqueda de información, ha sido también interesante y se entienden debido a estar sucediendo en unos años donde el ritmo de cambio y de expansión de la economía ponen muy difícil llegar a establecer fácilmente un sistema contable eficaz.

En segundo lugar, la revisión de las cuentas anuales y la comprensión del marco conceptual y los conceptos que aparecen en el Plan General de Contabilidad me han ayudado a obtener lo que podría ser una visión de conjunto a cerca de los requisitos que una empresa necesita para cumplir con la legalidad, por un lado. Y por otro, a saber interpretar esos documentos como usuario interesado.

Elegí este tema por mi interés por el mundo de la economía y de la empresa. La contabilidad es el medio e instrumento que tienen que utilizar todas las empresas para comunicarse con el exterior. De esta manera, me parece muy interesante desde el punto de vista del usuario que quiere conocer una empresa, mas que desde el punto de vista de la empresa que tiene que hacerla.

5. ANEXOS.

- ANEXO 1. MODELO DE BALANCE CONSOLIDADO.

NIF dominante: <input type="text"/>		UNIDAD (1) Euros: Miles: Millones:		
NOMBRE DEL GRUPO:				
Espacio destinado para las firmas de los administradores				
ACTIVO		NOTAS DE LA MEMORIA	EJERCICIO (2)	EJERCICIO (3)
A) ACTIVO NO CORRIENTE	11000			
I. Inmovilizado intangible	11100			
1. Fondo de comercio de consolidación	11141			
2. Investigación	11160			
3. Propiedad intelectual	11180			
4. Otro inmovilizado intangible	11171			
II. Inmovilizado material	11200			
1. Terrenos y construcciones	11210			
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	11220			
3. Inmovilizado en curso y anticipos	11230			
III. Inversiones inmobiliarias	11300			
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo	11400			
1. Participaciones puestas en equivalencia	11411			
2. Créditos a sociedades puestas en equivalencia	11421			
3. Otros activos financieros	11451			
4. Otras inversiones	11460			
V. Inversiones financieras a largo plazo	11500			
VI. Activos por impuesto diferido	11600			
VII. Deudores comerciales no corrientes	11700			

(1) Marque la casilla correspondiente según exprese las cifras en unidades, miles o millones de euros. Todos los documentos que integran las cuentas anuales deben elaborarse en la misma unidad.
 (2) Ejercicio al que van referidas las cuentas anuales.
 (3) Ejercicio anterior.

NIF dominante: 	Espacio destinado para las firmas de los administradores			
NOMBRE DEL GRUPO:				

ACTIVO		NOTAS DE LA MEMORIA	EJERCICIO _____ (1)	EJERCICIO _____ (2)
B) ACTIVO CORRIENTE	12000			
I. Activos no corrientes mantenidos para la venta	12100			
II. Existencias	12200			
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	12300			
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios	12310			
<i>a) Clientes por ventas y prestaciones de servicios a largo plazo</i>	12311			
<i>b) Clientes por ventas y prestaciones de servicios a corto plazo</i>	12312			
2. Sociedades puestas en equivalencia	12321			
3. Activos por impuesto corriente	12350			
4. Otros deudores	12361			
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo ...	12400			
1. Créditos a sociedades puestas en equivalencia	12411			
2. Otros activos financieros	12451			
3. Otras inversiones	12460			
V. Inversiones financieras a corto plazo	12500			
VI. Periodificaciones a corto plazo	12600			
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	12700			
TOTAL ACTIVO (A + B)	10000			

(1) Ejercicio al que van referidas las cuentas anuales.
 (2) Ejercicio anterior.

NIF dominante: NOMBRE DEL GRUPO:	Espacio destinado para las firmas de los administradores
---	--

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	EJERCICIO (1)	EJERCICIO (2)
A) PATRIMONIO NETO	20000		
A-1) Fondos propios	21000		
I. Capital	21100		
1. Capital escriturado	21110		
2. (Capital no exigido)	21120		
II. Prima de emisión	21200		
III. Reservas	21301		
1. Reserva de revalorización	21330		
2. Reserva de capitalización	21350		
3. Otras reservas	21302		
IV. (Acciones y participaciones de la sociedad dominante)	21400		
V. Otras aportaciones de socios	21600		
VI. Resultado del ejercicio atribuido a la sociedad dominante	21700		
VII. (Dividendo a cuenta)	21800		
VIII. Otros instrumentos de patrimonio neto	21900		
A-2) Ajustes por cambios de valor	22000		
I. Activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta	22300		
II. Diferencia de conversión	22400		
III. Otros ajustes por cambios de valor	22500		
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	23000		
A-4) Socios externos	24000		
B) PASIVO NO CORRIENTE	31000		
I. Provisiones a largo plazo	31100		
II. Deudas a largo plazo	31200		
1. Obligaciones y otros valores negociables	31210		
2. Deudas con entidades de crédito	31220		
3. Acreedores por arrendamiento financiero	31230		
4. Otros pasivos financieros	31251		
III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo	31300		
1. Deudas con sociedades puestas en equivalencia	31380		
2. Otras deudas	31390		
IV. Pasivos por impuesto diferido	31400		
V. Periodificaciones a largo plazo	31500		

(1) (2)	Ejercicio al que van referidas las cuentas anuales. Ejercicio anterior.
--------------------------	--

NIF dominante: 		Espacio destinado para las firmas de los administradores		
NOMBRE DEL GRUPO:				
PATRIMONIO NETO Y PASIVO		NOTAS DE LA MEMORIA	EJERCICIO (1)	EJERCICIO (2)
VI. Acreedores comerciales no corrientes	31600			
VII. Deuda con características especiales a largo plazo	31700			
C) PASIVO CORRIENTE	32000			
I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta	32100			
II. Provisiones a corto plazo	32200			
1. Provisiones por derechos de emisión de gases de efecto invernadero	32210			
2. Otras provisiones	32220			
III. Deudas a corto plazo	32300			
1. Obligaciones y otros valores negociables	32310			
2. Deudas con entidades de crédito	32320			
3. Acreedores por arrendamiento financiero	32330			
4. Otros pasivos financieros	32351			
IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo	32400			
1. Deudas con sociedades puestas en equivalencia	32480			
2. Otras deudas	32490			
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	32500			
1. Proveedores	32510			
a) Proveedores a largo plazo	32511			
b) Proveedores a corto plazo	32512			
2. Proveedores, sociedades puestas en equivalencia	32521			
3. Pasivos por impuesto corriente	32550			
4. Otros acreedores	32561			
VI. Periodificaciones a corto plazo	32600			
VII. Deuda con características especiales a corto plazo	32700			
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)	30000			

(1) Ejercicio al que van referidas las cuentas anuales.

(2) Ejercicio anterior.

• ANEXO 2. MODELO DE CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS CONSOLIDADA.

NIF dominante:				
NOMBRE DEL GRUPO:				
Espacio destinado para las firmas de los administradores				
(DEBE)/HABER		NOTAS DE LA MEMORIA	EJERCICIO (1)	EJERCICIO (2)
A) OPERACIONES CONTINUADAS				
1. Importe neto de la cifra de negocios	40100			
a) Ventas	40110			
b) Prestaciones de servicios	40120			
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	40200			
3. Trabajos realizados por el grupo para su activo	40300			
4. Aprovisionamientos	40400			
a) Consumo de mercaderías	40410			
b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles	40420			
c) Trabajos realizados por otras empresas	40430			
d) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos	40440			
5. Otros ingresos de explotación	40500			
a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente	40510			
b) Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio	40520			
6. Gastos de personal	40600			
a) Sueldos, salarios y asimilados	40610			
b) Cargas sociales	40620			
c) Provisiones	40630			
7. Otros gastos de explotación	40700			
a) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales	40730			
b) Otros gastos de gestión corriente	40741			
c) Gastos por emisión de gases de efecto invernadero	40750			
8. Amortización del inmovilizado	40800			
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras	40900			
10. Excesos de provisiones	41000			
11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado	41100			
a) Deterioros y pérdidas	41110			
b) Resultados por enajenaciones y otras	41120			
12. Resultado por la pérdida de control de participaciones consolidadas	43000			
a) Resultado por la pérdida de control de una dependiente	43010			
b) Resultado atribuido a la participación retenida	43020			
13. Diferencia negativa en combinaciones de negocios	41200			
14. Otros resultados	41300			
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 + 14)	49100			

(1) Ejercicio al que van referidas las cuentas anuales.
(2) Ejercicio anterior.

NIF dominante: 	
NOMBRE DEL GRUPO: 	
Espacio destinado para las firmas de los administradores	

(DEBE)/HABER		NOTAS DE LA MEMORIA	EJERCICIO (1)	EJERCICIO (2)
15. Ingresos financieros	41400			
a) De participaciones en instrumentos de patrimonio.	41410			
b) De valores negociables y otros instrumentos financieros	41420			
c) Imputación de subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero	41430			
16. Gastos financieros	41500			
17. Variación de valor razonable en instrumentos financieros	41600			
a) Cartera de negociación y otros.	41610			
b) Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta	41620			
18. Diferencias de cambio	41700			
a) Imputación al resultado del ejercicio de la diferencia de conversión ..	41710			
b) Otras diferencias de cambio.	41720			
19. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros	41800			
a) Deterioros y pérdidas	41810			
b) Resultados por enajenaciones y otras	41820			
20. Otros ingresos y gastos de carácter financiero	42100			
a) Incorporación al activo de gastos financieros.	42110			
b) Ingresos financieros derivados de convenios de acreedores.	42120			
c) Resto de ingresos y gastos	42130			
A.2) RESULTADO FINANCIERO (15 + 16 + 17 + 18 + 19 + 20)	49200			
21. Participación en beneficios (pérdidas) de sociedades puestas en equivalencia	43100			
22. Deterioro y resultado por pérdida de influencia significativa de participaciones puestas en equivalencia o del control conjunto sobre una sociedad multigrupo	43200			
23. Diferencia negativa de consolidación de sociedades puestas en equivalencia	43300			
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1 + A.2 + 21 + 22 + 23) ..	49300			
24. Impuestos sobre beneficios	41900			
A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3 + 24)	49400			
B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS				
25. Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos	42000			
A.5) RESULTADO CONSOLIDADO DEL EJERCICIO (A.4 + 25)	49500			
Resultado atribuido a la sociedad dominante	49510			
Resultado atribuido a socios externos	49520			

(1) Ejercicio al que van referidas las cuentas anuales.
 (2) Ejercicio anterior.

• ANEXO 3. ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CONSOLIDADO.

NIF dominante: <input type="text"/>			
NOMBRE DEL GRUPO: <input type="text"/>			
		Espacio destinado para las firmas de los administradores	
		NOTAS DE LA MEMORIA	EJERCICIO (1)
			EJERCICIO (2)
A) Resultado consolidado del ejercicio		59100	
INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO			
I. Por valoración de instrumentos financieros	50010		
1. Activos financieros disponibles para la venta.	50011		
2. Otros ingresos/gastos.	50012		
II. Por coberturas de flujos de efectivo	50020		
III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.	50030		
IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes	50040		
V. Por activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta	50050		
VI. Diferencia de conversión.	50060		
VII. Efecto impositivo	50070		
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto consolidado (I + II + III + IV + V + VI + VII)	59200		
TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS CONSOLIDADA			
VIII. Por valoración de instrumentos financieros	50080		
1. Activos financieros disponibles para la venta.	50081		
2. Otros ingresos/gastos.	50082		
IX. Por coberturas de flujos de efectivo	50090		
X. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.	50100		
XI. Por activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta	50110		
XII. Diferencia de conversión.	50120		
XIII. Efecto impositivo	50130		
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada (VIII + IX + X + XI + XII + XIII)	59300		
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS CONSOLIDADOS RECONOCIDOS (A + B + C)	59400		
Total de ingresos y gastos atribuidos a la sociedad dominante	59410		
Total de ingresos y gastos atribuidos a socios externos	59420		
<p>(1) Ejercicio al que van referidas las cuentas anuales.</p> <p>(2) Ejercicio anterior.</p>			

NIF dominante: <input type="text"/>				
NOMBRE DEL GRUPO: <input type="text"/>		Espacio destinado para las firmas de los administradores		

		CAPITAL	PRIMA DE EMISIÓN	RESERVAS Y RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES
		01	03	20
A. SALDO, FINAL DEL EJERCICIO _____(1)	511			
I. Ajustes por cambios de criterio del ejercicio _____(1) y anteriores	512			
II. Ajustes por errores del ejercicio _____(1) y anteriores	513			
B. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO _____(2)	514			
I. Total ingresos y gastos consolidados reconocidos	515			
II. Operaciones con socios o propietarios	516			
1. Aumentos (reducciones) de capital.	550			
2. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto.	519			
3. (-) Distribución de dividendos.	520			
4. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas)	521			
5. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios.	522			
6. Adquisiciones (ventas) de participaciones de socios externos	551			
7. Otras operaciones con socios o propietarios	523			
III. Otras variaciones del patrimonio neto	524			
1. Movimiento de la Reserva de Revalorización (4)	531			
2. Otras variaciones	532			
C. SALDO, FINAL DEL EJERCICIO _____(2)	511			
I. Ajustes por cambios de criterio del ejercicio _____(2)	512			
II. Ajustes por errores del ejercicio _____(2)	513			
D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO _____(3)	514			
I. Total ingresos y gastos consolidados reconocidos	515			
II. Operaciones con socios o propietarios	516			
1. Aumentos (reducciones) de capital.	550			
2. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto.	519			
3. (-) Distribución de dividendos.	520			
4. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas)	521			
5. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios.	522			
6. Adquisiciones (ventas) de participaciones de socios externos	551			
7. Otras operaciones con socios o propietarios	523			
III. Otras variaciones del patrimonio neto	524			
1. Movimiento de la Reserva de Revalorización (4)	531			
2. Otras variaciones	532			
E. SALDO, FINAL DEL EJERCICIO _____(3)	525			

(1) Ejercicio N-2.
 (2) Ejercicio anterior al que van referidas las cuentas anuales (N-1).
 (3) Ejercicio al que van referidas las cuentas anuales (N).
 (4) Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. Las empresas acogidas a disposiciones de revalorización distintas de la Ley 16/2012 deberán detallar la norma legal en la que se basan.

NIF dominante: <input type="text"/>				
NOMBRE DEL GRUPO: <input type="text"/>		Espacio destinado para las firmas de los administradores		

		(ACCIONES O PARTICIPACIONES DE LA SOCIEDAD DOMINANTE)	OTRAS APORTACIONES DE SOCIOS	RESULTADO DEL EJERCICIO ATRIBUIDO A LA SOCIEDAD DOMINANTE
		05	07	08
A. SALDO, FINAL DEL EJERCICIO (1)	511			
I. Ajustes por cambios de criterio del ejercicio (1) y anteriores	512			
II. Ajustes por errores del ejercicio (1) y anteriores	513			
B. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO (2)	514			
I. Total ingresos y gastos consolidados reconocidos	515			
II. Operaciones con socios o propietarios	516			
1. Aumentos (reducciones) de capital.	550			
2. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto.	519			
3. (-) Distribución de dividendos.	520			
4. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas).	521			
5. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios.	522			
6. Adquisiciones (ventas) de participaciones de socios externos	551			
7. Otras operaciones con socios o propietarios	523			
III. Otras variaciones del patrimonio neto	524			
1. Movimiento de la Reserva de Revalorización (4)	531			
2. Otras variaciones	532			
C. SALDO, FINAL DEL EJERCICIO (2)	511			
I. Ajustes por cambios de criterio del ejercicio (2)	512			
II. Ajustes por errores del ejercicio (2)	513			
D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO (3)	514			
I. Total ingresos y gastos consolidados reconocidos	515			
II. Operaciones con socios o propietarios	516			
1. Aumentos (reducciones) de capital.	550			
2. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto.	519			
3. (-) Distribución de dividendos.	520			
4. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas).	521			
5. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios.	522			
6. Adquisiciones (ventas) de participaciones de socios externos	551			
7. Otras operaciones con socios o propietarios	523			
III. Otras variaciones del patrimonio neto	524			
1. Movimiento de la Reserva de Revalorización (4)	531			
2. Otras variaciones	532			
E. SALDO, FINAL DEL EJERCICIO (3)	525			

(1) Ejercicio N-2.
 (2) Ejercicio anterior al que van referidas las cuentas anuales (N-1).
 (3) Ejercicio al que van referidas las cuentas anuales (N).
 (4) Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. Las empresas acogidas a disposiciones de revalorización distintas de la Ley 16/2012 deberán detallar la norma legal en la que se basan.

NIF dominante: <input type="text"/>				
NOMBRE DEL GRUPO: <input type="text"/>		Espacio destinado para las firmas de los administradores		

		(DIVIDENDO A CUENTA)	OTROS INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO NETO	AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR
		09	10	11
A. SALDO, FINAL DEL EJERCICIO _____(1)	511			
I. Ajustes por cambios de criterio del ejercicio _____(1) y anteriores	512			
II. Ajustes por errores del ejercicio _____(1) y anteriores	513			
B. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO _____(2)	514			
I. Total ingresos y gastos consolidados reconocidos	515			
II. Operaciones con socios o propietarios	516			
1. Aumentos (reducciones) de capital.	550			
2. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto.	519			
3. (-) Distribución de dividendos.	520			
4. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas)	521			
5. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios.	522			
6. Adquisiciones (ventas) de participaciones de socios externos	551			
7. Otras operaciones con socios o propietarios	523			
III. Otras variaciones del patrimonio neto	524			
1. Movimiento de la Reserva de Revalorización (4)	531			
2. Otras variaciones	532			
C. SALDO, FINAL DEL EJERCICIO _____(2)	511			
I. Ajustes por cambios de criterio del ejercicio _____(2)	512			
II. Ajustes por errores del ejercicio _____(2)	513			
D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO _____(3)	514			
I. Total ingresos y gastos consolidados reconocidos	515			
II. Operaciones con socios o propietarios	516			
1. Aumentos (reducciones) de capital.	550			
2. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto.	519			
3. (-) Distribución de dividendos.	520			
4. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas)	521			
5. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios.	522			
6. Adquisiciones (ventas) de participaciones de socios externos	551			
7. Otras operaciones con socios o propietarios	523			
III. Otras variaciones del patrimonio neto	524			
1. Movimiento de la Reserva de Revalorización (4)	531			
2. Otras variaciones	532			
E. SALDO, FINAL DEL EJERCICIO _____(3)	525			

(1) Ejercicio N-2.
 (2) Ejercicio anterior al que van referidas las cuentas anuales (N-1).
 (3) Ejercicio al que van referidas las cuentas anuales (N).
 (4) Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. Las empresas acogidas a disposiciones de revalorización distintas de la Ley 16/2012 deberán detallar la norma legal en la que se basan.

NIF dominante: <input type="text"/>		Espacio destinado para las firmas de los administradores		
NOMBRE DEL GRUPO: <input type="text"/>				

		SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS	SOCIOS EXTERNOS	TOTAL
		12	21	13
A. SALDO, FINAL DEL EJERCICIO _____(1)	511			
I. Ajustes por cambios de criterio del ejercicio _____(1) y anteriores	512			
II. Ajustes por errores del ejercicio _____(1) y anteriores	513			
B. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO _____(2)	514			
I. Total ingresos y gastos consolidados reconocidos	515			
II. Operaciones con socios o propietarios	516			
1. Aumentos (reducciones) de capital.	550			
2. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto.	519			
3. (-) Distribución de dividendos.	520			
4. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas)	521			
5. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios.	522			
6. Adquisiciones (ventas) de participaciones de socios externos	551			
7. Otras operaciones con socios o propietarios	523			
III. Otras variaciones del patrimonio neto	524			
1. Movimiento de la Reserva de Revalorización (4)	531			
2. Otras variaciones	532			
C. SALDO, FINAL DEL EJERCICIO _____(2)	511			
I. Ajustes por cambios de criterio del ejercicio _____(2)	512			
II. Ajustes por errores del ejercicio _____(2)	513			
D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO _____(3)	514			
I. Total ingresos y gastos consolidados reconocidos	515			
II. Operaciones con socios o propietarios	516			
1. Aumentos (reducciones) de capital.	550			
2. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto.	519			
3. (-) Distribución de dividendos.	520			
4. Operaciones con acciones o participaciones de la sociedad dominante (netas)	521			
5. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios.	522			
6. Adquisiciones (ventas) de participaciones de socios externos	551			
7. Otras operaciones con socios o propietarios	523			
III. Otras variaciones del patrimonio neto	524			
1. Movimiento de la Reserva de Revalorización (4)	531			
2. Otras variaciones	532			
E. SALDO, FINAL DEL EJERCICIO _____(3)	525			

(1) Ejercicio N-2.
(2) Ejercicio anterior al que van referidas las cuentas anuales (N-1).
(3) Ejercicio al que van referidas las cuentas anuales (N).
(4) Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. Las empresas acogidas a disposiciones de revalorización distintas de la Ley 16/2012 deberán detallar la norma legal en la que se basan.

• ANEXO 4. ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO CONSOLIDADO.

NIF dominante: 				
NOMBRE DEL GRUPO: 				
Espacio destinado para las firmas de los administradores				
		NOTAS DE LA MEMORIA	EJERCICIO _____ (1)	EJERCICIO _____ (2)
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN				
1. Resultado del ejercicio antes de impuestos	61100			
2. Ajustes del resultado	61200			
a) Amortización del inmovilizado (+)	61201			
b) Correcciones valorativas por deterioro (+/-)	61202			
c) Variación de provisiones (+/-)	61203			
d) Imputación de subvenciones (-)	61204			
e) Resultados por bajas y enajenaciones del inmovilizado (+/-)	61205			
f) Resultados por bajas y enajenaciones de instrumentos financieros (+/-)	61206			
g) Ingresos financieros (-)	61207			
h) Gastos financieros (+)	61208			
i) Diferencias de cambio (+/-)	61209			
j) Variación de valor razonable en instrumentos financieros (+/-)	61210			
k) Otros ingresos y gastos (-/+)	61211			
l) Participación en beneficios (pérdidas) de sociedades puestas en equivalencia neto de dividendos (-/+)	61220			
3. Cambios en el capital corriente	61300			
a) Existencias (+/-)	61301			
b) Deudores y otras cuentas a cobrar (+/-)	61302			
c) Otros activos corrientes (+/-)	61303			
d) Acreedores y otras cuentas a pagar (+/-)	61304			
e) Otros pasivos corrientes (+/-)	61305			
f) Otros activos y pasivos no corrientes (+/-)	61306			
4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación	61400			
a) Pagos de intereses (-)	61401			
b) Cobros de dividendos (+)	61402			
c) Cobros de intereses (+)	61403			
d) Cobros (pagos) por impuesto sobre beneficios (+/-)	61404			
e) Otros pagos (cobros) (-/+)	61405			
5. Flujos de efectivo de las actividades de explotación (1 + 2 + 3 + 4)	61500			
(1) Ejercicio al que van referidas las cuentas anuales. (2) Ejercicio anterior.				

NIF dominante: 			
NOMBRE DEL GRUPO:	Espacio destinado para las firmas de los administradores		

	NOTAS DE LA MEMORIA	EJERCICIO _____ (1)	EJERCICIO _____ (2)
B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN			
6. Pagos por inversiones (–).	62100		
a) Sociedades del grupo, neto de efectivo en sociedades consolidadas . .	62120		
b) Sociedades multigrupo, neto de efectivo en sociedades consolidadas . .	62121		
c) Sociedades asociadas.	62122		
d) Inmovilizado intangible	62102		
e) Inmovilizado material	62103		
f) Inversiones inmobiliarias	62104		
g) Otros activos financieros	62105		
h) Activos no corrientes mantenidos para venta	62106		
i) Unidad de negocio.	62107		
j) Otros activos	62108		
7. Cobros por desinversiones (+).	62200		
a) Sociedades del grupo, neto de efectivo en sociedades consolidadas . .	62220		
b) Sociedades multigrupo, neto de efectivo en sociedades consolidadas . .	62221		
c) Sociedades asociadas.	62222		
d) Inmovilizado intangible	62202		
e) Inmovilizado material	62203		
f) Inversiones inmobiliarias	62204		
g) Otros activos financieros	62205		
h) Activos no corrientes mantenidos para venta	62206		
i) Unidad de negocio.	62207		
j) Otros activos	62208		
8. Flujos de efectivo de las actividades de inversión (6 + 7)	62300		

(1) Ejercicio al que van referidas las cuentas anuales.
 (2) Ejercicio anterior.

NIF dominante: 	Espacio destinado para las firmas de los administradores		
NOMBRE DEL GRUPO: 			

	NOTAS DE LA MEMORIA	EJERCICIO _____ (1)	EJERCICIO _____ (2)
C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN			
9. Cobros y pagos por instrumentos de patrimonio	63100		
a) Emisión de instrumentos de patrimonio (+)	63101		
b) Amortización de instrumentos de patrimonio (-)	63102		
c) Adquisición de instrumentos de patrimonio de la sociedad dominante (-)	63103		
d) Enajenación de instrumentos de patrimonio de la sociedad dominante (+)	63104		
e) Adquisición de participaciones de socios externos (-)	63120		
f) Venta de participaciones a socios externos (+)	63121		
g) Subvenciones, donaciones y legados recibidos (+)	63105		
10. Cobros y pagos por instrumentos de pasivo financiero	63200		
a) Emisión	63201		
1. Obligaciones y otros valores negociables (+)	63202		
2. Deudas con entidades de crédito (+)	63203		
3. Deudas con características especiales (+)	63205		
4. Otras deudas (+)	63206		
b) Devolución y amortización de	63207		
1. Obligaciones y otros valores negociables (-)	63208		
2. Deudas con entidades de crédito (-)	63209		
3. Deudas con características especiales (-)	63211		
4. Otras deudas (-)	63212		
11. Pagos por dividendos y remuneraciones de otros instrumentos de patrimonio	63300		
a) Dividendos (-)	63301		
b) Remuneración de otros instrumentos de patrimonio (-)	63302		
12. Flujos de efectivo de las actividades de financiación (9 + 10 + 11)	63400		
D) EFECTO DE LAS VARIACIONES DE LOS TIPOS DE CAMBIO	64000		
E) AUMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (5 + 8 + 12 + D)	65000		
Efectivo y equivalentes al comienzo del ejercicio	65100		
Efectivo y equivalentes al final del ejercicio	65200		

(1) Ejercicio al que van referidas las cuentas anuales.
 (2) Ejercicio anterior

6. BIBLIOGRAFÍA.

BOE. (1990). Real Decreto 1643/1990, Plan General de Contabilidad. Recuperado 5 de junio, 2019, de <http://www.boe.es/boe/dias/1990/12/27/pdfs/A38531-38616.pdf>

BOE. (2004). Real Decreto 296/2004 por el que se aprueba el régimen simplificado de la contabilidad. Recuperado 7 de junio 2019, de <http://www.boe.es/boe/dias/2004/02/27/pdfs/A09248-09259.pdf>
72

BOE. (2007). Real Decreto 1514/2007, Plan General de Contabilidad. Recuperado 7 de junio 2019, de <http://www.boe.es/boe/dias/2007/11/20/pdfs/A47402-47407.pdf>

BOE. (2007). Real Decreto 1515/2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas. Recuperado 15 de junio, 2019, de <http://www.boe.es/boe/dias/2007/11/21/pdfs/A47560-47566.pdf>

BOE. (2016, 17 diciembre). Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre. Recuperado 18 de junio, 2019, de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2016-11954>

GARCÍA MARTÍN, V. (2011). Contabilidad adaptada al PGC 2008 (2ª ed.). Madrid, España: PIRÁMIDE.

Gestores.net. (2016). *SIGA. CAMBIOS EN LA NORMATIVA CONTABLE: NOVEDADES INTRODUCIDAS POR EL RD 602/2016*. Recuperado 15 de junio 2019 de https://www.gestores.net/portales/documentos/4867_NOTICIA_MODIFICACI%C3%93N%20DEL%20PLAN%20GENERAL%20CONTABLE.pdf.

LAÍNEZ, J. A. (2001). La regulación de la información contable en España. Recuperado 10 de junio 2019 de <http://ciberconta.unizar.es/LECCION/regula1/INICIO.HTML>

MARTINEZ CARRASCO, R. (2010). *Contabilidad financiera Teoría y ejercicios prácticos*. Valencia: Tirant lo Blanch.

MARTINEZ PINA, A. (2008). La normalización contable española desde sus inicios. In: *I jornada AECA "Normalización y derecho contable"*. Madrid: Asociación española de contabilidad y dirección de empresas.

PEREZ PARDO, L. (2007). El geógrafo. Barcelona: Edicions Universitat de Barcelona

Plan General de Contabilidad y de PYMES. (2018). Madrid: Pirámide.

ROS AMORÓS, F. (2018). *Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias*. Madrid: AEAT.

SANZ SANTOLARIA, C.J. (2017). Contabilidad Teoría (6ª ed.). Zaragoza, España: Kronos.

SERRA SALVADOR, V. (2012). *Plan General de Contabilidad y normas de consolidación*. Valencia: Tirant lo Blanch.